

На правах рукописи

Шихиди

Шихиди Александр Георгиевич

**МЕТОДОЛОГИЯ СТАТИЧЕСКОГО
И ДИНАМИЧЕСКОГО БАЛАНСА
В ТРУДАХ Ж.П. САВАРИ**

Специальность: 08.00.12 — Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Ростов-на-Дону – 2011

Работа выполнена в ФГБОУ ВПО «Кубанский государственный университет»

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор
Кутер Михаил Исаакович

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Мельник Маргарита Викторовна

доктор экономических наук, доцент
Макаренко Елена Николаевна

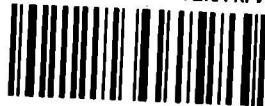
Ведущая организация: Казанский (Приволжский) федеральный
университет

Защита состоится 25 ноября 2011 г. в 11³⁰ час. на заседании диссертационного совета Д 212.209.02 в ФГБОУ ВПО «Ростовский государственный экономический университет (РИНХ)» по адресу: 344002, г. Ростов на Дону, ул. Большая Садовая, 69, ауд. 231.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Ростовского государственного экономического университета (РИНХ); автореферат размещен в сети Интернет на сайте Министерства образования и науки Российской Федерации.

Автореферат разослан 24 октября 2011 г.

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КГУ



0000714608

Ученый секретарь
диссертационного совета

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'О.Б. Иванова'.

Иванова О.Б.

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Имя Жака Савари хорошо известно в кругах западных исследователей бухгалтерии. Французские ученые, имевшие возможность изучить его творчество на родном языке автора, в какой-то степени, создают фетиш вокруг его имени, значительно завышая его заслуги. В России, к сожалению, старая российская школа (до 1917 г.) не успела, а может быть и не стремилась к подобным исследованиям. В советское время интерес к истории бухгалтерии был сведен на нет, а в новой России основное внимание уделялось подготовке к переходу на МСФО. Не смотря на отдельные попытки Я.В. Соколова, С.М. Бычковой, В.В. Ковалева, М.И. Кутера, Т.И. Мальковой, В.Д. Новодворского, К.Ю. Цыганкова и ряда других авторов привить любовь к истории профессии, осведомленность в этом вопросе наших специалистов остается не высокой.

Актуальность выполненного исследования объясняется теоретической значимостью избранной проблемы, крайне низким уровнем ее разработанности в отечественных, а в отдельных случаях и в зарубежных, научных исследованиях, потребностью обобщения теоретических источников, позволяющих научно обосновать отдельные ранее малоизученные моменты развития бухгалтерии

Степень разработанности проблемы. В российской теории и истории бухгалтерского учета очень мало внимания уделено истинным заслугам Жака Савари, связанным с правовым решением вопроса об обязательности ведения торговых (бухгалтерских) книг, их унификации и стандартизации, введением обязательной периодичной отчетности об имущественном положении и утверждением сроков ее построения и правил формирования, зарождением экономического анализа отчетности, установлением соотношения между отчетом о финансовом результате и отчетом об имущественном положении, конструированием форм отчетности и расчета ее показателей. В то же время ему приписываются «заслуги», к которым он не имел никакого отношения: постулаты двойной бухгалтерии, связанные с увязкой данных синтетического и аналитического учета, а также требование построения двух балансов, одного по инвентарю, а второго по счетам двойной бухгалтерии, их колляции и внесения изменений в книжный баланс.

Отмеченные проблемы связаны с ограниченным числом российских исследователей, проявляющих интерес к данной тематике. В начале прошлого столетия творчеству Савари уделил несколько страниц, а точнее две, авторитетный ученый А.М. Галаган. Его мнение легло в основу интерпретаций Я.В. Соколова по данному вопросу. Последний описал творчество Савари значительно шире. Группа ученых экономического факультета во главе с А.Д. Шереметом дала оценку трудам Савари, опираясь уже на мнение двух предыдущих авторов.

За рубежом целая плеяда французских исследователей посвятили Ж. Савари свои публикации: Де ла Порт, Ж.-Г. Дего, Я.Ф. Каста, Б. Коласс, Я. Лемаршанн, М. Никитин, Ж. Ришар, П. Стандиш. Не оставили без внимания творчество Савари ученые других стран Европы: Й. Бетге, М. Вавасер, А. Зибон, Р. Маттессич, М.Я.В. Молинир, Ф. Лейтнер, М. Лион, Ф. Обер-бринкманн, Р. Пассов, Г.В. Симон, Г.В. Тейлор, А. Тер Вен, Э. Шмаленбах, В. Шмидт-Буземанн, Д. Шнайдер и др.

Вместе с тем, выполненный на русский язык перевод глав «Совершенного купца» позволяет по-новому посмотреть на научное наследие Жака Савари, дать ответы на многие вопросы, которые до этого времени оставались спорными или не исследовались вообще.

Цель и задачи исследования. Цель диссертационной работы — исследовать исторические, экономические и теоретические предпосылки возникновения статической бухгалтерии, формирования ее процедуры и элементов метода, подготовки условий для зарождения динамической идеологии, разработки теории формирования и использования первых статических и динамических балансов, основ регламентации и периодизации финансовой отчетности, дать оценку первых опытов проведения экономического анализа финансового результата и имущественного положения.

Достижение указанной цели потребовало постановки и решения следующих задач.

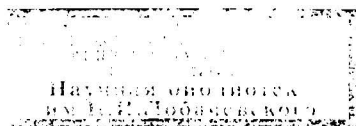
1. Показать значение Ордонанс 1673 г. и Комментария к Кодексу для обязательного построения периодической отчетности об имущественном положении, направленной на недопущение на рынок реальных и потенциальных банкротов.

2. Выявить роль Ж.П. Савари в утверждении требования обязательного ведения торговых (бухгалтерских) книг, раскрыть механизм государственного воздействия и аппарат разъяснительно-пропагандисткой деятельности автора Комментария к Кодексу Ордонанс 1673 г.

2. Провести содержательный анализ рекомендуемых Ж.П. Савари книг, их назначение и структуру, проанализировать описанный учетный процесс, установить пригодность или непригодность торговых (учетных) книг для их применения в рамках диграфической бухгалтерии.

3. Подтвердить или опровергнуть причастность Савари к постулатам двойной бухгалтерии, связанным с увязкой данных синтетического и аналитического учета, а также к требованию построения двух балансов, одного по инвентарю, а второго по счетам двойной бухгалтерии, их колляции и внесении изменений в последний баланс.

4. Дать оценку влияния Савари на становление и развитие экономического анализа, исследовать его взгляды на теорию многообразия балансов, требования к конструированию отчетных формуляров, соотношение статистики (баланс имущественного положения) и динамики (баланс финансового результата).



5. Оценить влияние его творчества на дальнейшее развитие учета, установить временные границы действия теории многообразия балансов.

Предмет и объект исследования. Предметом исследования выступают вопросы методологии и методики построения статического и динамического балансов и экономического анализа в процессе их зарождения и эволюции.

Объектом исследования диссертационной работы определены труды ведущих ученых по данной проблеме, текст перевода на русский язык Комментария к Кодексу 1673 г., представленного в виде труда Жака Савари «Совершенный купец».

Теоретико-методологической основой исследования послужили труды ведущих зарубежных и отечественных ученых в области бухгалтерского учета, истории культуры, истории экономики. Кроме того, использовались публикации в российских и зарубежных изданиях, материалы российских и международных научных конференций и конгрессов, специальная, общеэкономическая и правовая литература. Изучены труды ведущих ученых-экономистов по тематике, совпадающей и смежной с избранным направлением исследования.

Диссертационная работа выполнена в рамках Паспорта специальностей ВАК (экономические науки) по специальности 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» раздел 1 «Бухгалтерский учет и экономический анализ» п. 1.5 «История развития методологии, теории и организации бухгалтерского учета».

Инструментарно-методический аппарат исследования. При решении определенных в диссертационном исследовании задач применялся исторический метод, предусматривающий периодизацию, систематизацию, структурирование, диалектический анализ и моделирование исторических процессов, а также методы системного анализа, синтеза, сравнения, группировки и классификации, индукции, дедукции и другие общенаучные методы, позволяющие наиболее полно изучить исследуемые проблемы.

Информационную базу научного исследования составили перевод труда Ж. Савари, образцы учетных регистров, применяемых в конце XVII в., публикации по данной проблеме.

Рабочая гипотеза диссертационного исследования базируется на том, что в России вопросы зарождения статической бухгалтерии, статического и динамического балансов и экономического анализа раскрыты не достаточно полно. В этой связи предлагается на основе перевода на русский язык труда Ж. Савари «Совершенный купец» исследование теоретических предпосылок их развития.

Основные положения диссертации, выносимые на защиту:

1. Коммерческий кодекс Франции 1673 г. рассматривается как первая законодательная база построения периодической финансовой отчетности

об имущественном положении, основы профилактики банкротства на рынке.

2. Ж.П. Савари показан как пропагандист требования обязательного ведения торговых (бухгалтерских) книг: опасно не нарушение предписания Статьи Указа об обязательном ведении книг, а последствия, к которым отсутствие торговых книг может привести, что могло наказываться смертной казнью.

3. Допускается, что Савари, как бывший купец, мог владеть процедурой двойной бухгалтерии, однако, рекомендованные им регистры и учетная процедура свидетельствуют о том, что единственный печатный труд Савари описывает бухгалтерию простой записи, которая не предполагает построения баланса по счетам и, соответственно, колляцию его с балансом, построенным по инвентарю, а применение основных и вспомогательных книг не служит основанием для авторства Савари в постулате увязки данных синтетического и аналитического учета. Также причастность Савари к требованию колляции инвентарного и книжного балансов.

4. Теория многообразия балансов предполагает увязку интересов и целей построения статического и динамического балансов: собственников интересует баланс финансового результата, а чтобы успокоить кредиторов строится баланс фиктивной ликвидации. При недостаточности имущества для покрытия долговых обязательств, рекомендован баланс реальной ликвидации. Каждому из балансов, а точнее каждой цели, присущи специфические методы оценки. Рекомендованная система балансов открывает реальные перспективы для зарождения экономического анализа.

5. Исследования Прусского земского Уложения (1794 г.) и Коммерческого кодекса Наполеона (1808 г.) позволяют предположить, что в XVII—XVIII вв. идеи Ж.П. Савари господствовали во Франции и Германии, к ним прислушивались в других странах Европы. Коммерческий кодекс Наполеона и Комментарий к нему Де ла Порта свидетельствуют об отходе от взглядов Савари в регламенте и практике бухгалтерского учета и утверждении на длительное время статического баланса.

Проведенное исследование и разработка комплекса теоретических обоснований воспроизведенной методологии статического и динамического балансов Савари и зарождающегося экономического анализа позволили сформулировать ряд элементов научной новизны.

Научная новизна диссертационной работы заключается в разработке авторской концепции становления и развития статического и динамического баланса, статической бухгалтерии и зарождающегося экономического анализа.

Основные положения работы, содержащие научную новизну, состоят в следующем:

1. Обоснованно утверждение, согласно которому Ж.П. Савари следует признать автором законодательных требований периодического построе-

ния отчетности об имущественном положении со сроком не реже одного раза в два года (без увязки с календарными периодами), обеспечивших недопущение на рынок реальных и потенциальных банкротов. Провозглашенный Савари принцип учетного периода нельзя отнести к элементам динамического баланса, так как он направлен не на исчисление финансового результата, а на определение достаточности имущества для покрытия долгов

2. Раскрыта роль Ж.П. Савари в утверждении требования обязательно ведения торговых (бухгалтерских) книг, которое носило рекомендательный характер в Ордонансе 1673 г. В «Совершенном купце» Савари разъяснил нежелательные последствия, к которым может привести отсутствие торговых книг, показал важность книг для принятия управленческих решений и формирования отчетности, что обеспечило надлежащий порядок в делах.

3. Доказано, что Савари не принадлежит авторство постулатов увязки показателей на счетах синтетического и аналитического учета, носящих его имя, и приписанное ему в России на основе утверждения А.М. Галагана, согласно которому Савари, в отличие от Пачоли, использовавшего только три книги (Мемориал, Журнал и Главную), применял, кроме основных, вспомогательные учетные книги. Внесенное уточнение позволило установить историческую истину и не преследует цель переименования объективно существующего постулата двойной бухгалтерии (допустим, в постулат Ф. Гаратти, первым применившего упомянутую увязку в новоязычной форме счетоводства, 1688 г.). Вскрытые обстоятельства позволяют внести важное уточнение в российскую бухгалтерскую теорию, согласно которому Савари также не был автором требования построения двух балансов, одного по инвентарю, а второго по счетам двойной бухгалтерии, их колляции и внесения изменений в последний баланс, что утверждается в российских исследованиях

4. Подтверждена роль Савари как основоположника экономического анализа, но не в части аналитического разложения показателей, а как автора теории многообразия балансов, конструктора формы отчетности, предполагающей единый формуляр для выявления показателей финансового результата и имущественного положения. Это не два баланса, построенные по разным оценкам, а два баланса, рассчитанные для разных целей. Савари ввел в учет элементы динамического учета (учетный период, периодический финансовый результат, себестоимость и др.). Однако, с большей уверенностью, можно утверждать, что Савари является законодателем и основоположником классического статического направления в учете.

5. Установлено, что Кодекс Савари служил ориентиром научного и организационного подхода в экономике и учете почти полтора столетия. Кодекс Наполеона (1808 г.) и Комментарий к нему Де ла Порта свидетельствуют об отказе от большинства идей Савари и переходе к одному балан-

су — статическому. Последнее обстоятельство позволило установить временные границы действия теории многообразия балансов.

Теоретическая и практическая значимость исследования Теоретическая значимость заключается в том, что работа представляет научно-историческую разработку фундаментальной проблемы формирования статического и динамического воззрения на теорию баланса, утверждение статической бухгалтерии и зарождения экономического анализа, что позволит повысить образовательный уровень специалистов и ученых в области бухгалтерии, устранить в определенной степени, пробел образовавшийся десятилетиями в российской науке, осуществлять научные исследования по следующим этапам развития бухгалтерии. Практическая значимость состоит в повышении образовательного уровня специалистов и ученых в области бухгалтерии, в совершенствовании преподавания теоретических дисциплин по бухгалтерскому учету и истории экономики в России.

Апробация результатов исследования. Основные положения работы могут быть использованы в научных исследованиях, направленных на развитие теории и истории бухгалтерского учета, а также в учебном процессе при изучении теоретических дисциплин.

Результаты работы получили широкое применение в учебном процессе ФГБОУ ВПО «Кубанский государственный университет» (г. Краснодар) при изучении дисциплин «Теория бухгалтерского учета», «История бухгалтерского учета», «Бухгалтерская мысль и балансоведение» (акт от 23 сентября 2011 г.), ФГБОУ ВПО «Адыгейский государственный университет» (г. Майкоп) (акт от 5 октября 2011 г.), студентами других высших учебных заведений.

Выводы, полученные в ходе исследования, были представлены на международных (Стамбул, 2008 и 2010; Таллинн, 2008; Нью-Йорк, 2009), всероссийских и региональных научно-практических конференциях, а также семинарах, совещаниях, опубликованы в сборниках научных трудов.

Основные положения диссертационного исследования отражены в 19 работах (статьях и тезисах), авторский объем которых 4,99 п. л., в т.ч. в 8 статьях, опубликованных в изданиях, рекомендованных ВАК.

Объем и структура работы. Работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованных источников из 149 наименований. Диссертация изложена на 172 страницах, содержит 15 таблиц, 20 рисунков и 2 приложения. Диссертация имеет следующую структуру:

ВВЕДЕНИЕ

1 ОБОСНОВАНИЕ НЕОБХОДИМОСТИ ТЕОРЕТИЧЕСКОГО ИССЛЕДОВАНИЯ НАУЧНОГО ВЛИЯНИЯ НАСЛЕДИЯ Ж.П. САВАРИ НА РАЗВИТИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ЭКОНОМИЧЕСКОГО АНАЛИЗА.

1.1. Анализ степени изученности трудов Ж.П. Савари в России.

- 1.2. Периодизация формирования балансовой отчетности до теории Ж.П. Савари.
 - 1.3. Установление круга пользователей Комментария Ж.П. Савари.
 2. ПРОЦЕДУРНЫЕ АСПЕКТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В РЕКОМЕНДАЦИЯХ САВАРИ
 - 2.1. Роль торговых книг для обеспечения порядка в делах, формирования отчетности и экономического анализа.
 - 2.2. Формуляры торговых книг и их назначение.
 - 2.3. Идеи Савари, направленные на развитие статического бухгалтерского учета.
 3. Ж.П. САВАРИ— ОСНОВОПОЛОЖНИК МЕТОДОЛОГИИ СТАТИЧЕСКОГО И ДИНАМИЧЕСКОГО БАЛАНСА
 - 3.1. Теория многообразия балансов: теория и практика экономического анализа о финансовом результате и имущественном положении.
 - 3.2. Преемственность трудов Ж.П. Савари в работах других авторов.
- ЗАКЛЮЧЕНИЕ
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ
ПРИЛОЖЕНИЯ

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во введении автором обоснована актуальность выбранного направления диссертационной работы, определены предмет и объект исследования, сформулированы цели и задачи, приведены положения, выносимые на защиту и элементы научной новизны. Автор выделил три группы проблем, совпадающие с главами диссертационного исследования.

Особенность первой группы состоит в раскрытии информации о влиянии идей Ж.П. Савари на развитие российской теории и практики бухгалтерского учета. Сюда также относится раскрытие периодизации развития балансовой отчетности до балансов Савари и установление круга пользователей рекомендациями Савари.

История развития бухгалтерского учета знает много значимых моментов, оказавших существенное влияние на этот процесс. Среди них нельзя не выделить и не рассмотреть детально такой важный этап, как теория многообразия балансов Ж. Савари, составившую основу статического учета, направленного на предупреждение банкротства (определение достаточности имущества для покрытия долговых обязательств), а также способствующую дальнейшему становлению динамического учета, целью которого считается выявление финансового результата.

Анализ этапов развития финансовой отчетности, выделяемых различными исследователями, позволяет выразить сомнение утверждениям зарубежных и отечественных авторов, что в средневековой Италии строились отчеты об имущественном положении (Бухгалтерский баланс) и финансовом результате (Отчет о прибылях и убытки). Аналогично допускается

ошибка, когда высказывается мнение, что в Трактате Луки Пачоли «О счетах и записях» описывается бухгалтерский отчетный баланс.

Последние исследования, проведенные на кафедре бухгалтерского учета и аудита КубГУ позволяют с уверенностью констатировать, что первый аналитический баланс (компания Франческо Датини в Барселоне, 1399 г.), как и последующая учетная практика, был построен по сальдо незакрытых счетов в контрольных целях (пробный баланс) и занимал 8 страниц. Первый синтетический баланс (компания Франческо Датини в Авиньоне, 1411 г.) стал возможен благодаря искусству бухгалтера классифицировать счета по экономическому содержанию, и в отличие от своего аналитического предшественника размещался на одной странице. Однако и этот баланс выполнял чисто контрольную функцию (сумма сальдо счетов дебетовых должна быть равна сумме сальдо счетов кредитовых).

По утверждению профессора Я.В. Соколова, испанская школа бухгалтерского учета ориентировалась на юридическое направление. Именно юридическая регламентация учета привела к развитию учения об отчетности. Первой научной публикацией, в которой упомянут принцип ежегодной отчетности, считается книга Гаспара де Тексада, опубликованная в Испании в 1546 г. В центре отчетности де Тексада видел баланс.

Другой представитель испанской школы Франциско де Эскобар рассматривал бухгалтерский баланс с двух сторон как способ проверки записей по счетам и как инструмент для оценки работы предприятия. Таким образом, впервые на повестке дня поставлен вопрос об аналитических возможностях баланса. В этом случае баланс определяется по-разному, в зависимости от того, кто его интерпретирует: ... «один увидит в нем только арифметическую операцию, другой — экономический акт, а третий — юридический документ, отражающий права и обязательства собственника».

Для нашего исследования интересны взгляды итальянца А. ди Пиетро, который ввел понятие *отчетности* и впервые раскрыл содержание отчетности и порядок ее представления. По представлению ди Пиетро, баланс должен составляться один раз в год. Его составлению предшествовала проверка бухгалтерских записей путем сплошной пунктировки проводок в журнале и Главной книге. А. ди Пиетро внес существенный вклад в теорию инвентаризации. Если Пачоли строил инвентарную опись по принципу обеспечения сохранности имущества собственника, то А. ди Пиетро предложил строить инвентарь по мере возрастания ликвидности активов. Он «впервые классифицировал инвентаризацию на переучет недвижимого, движимого имущества и ценных вещей». Аналогичных взглядов придерживался Людовико Флори.

Следующим этапом стало *правовое регулирование учета* — *Коммерческий кодекс Франции (1673 г.)*, направленный на установление правопорядка в экономических отношениях. Опубликованный вслед за ним труд

Ж.П. Савари «Совершенный купец» рассматривался как Комментарий к Кодексу и выражал взгляды автора на управление посредством учетной информации.

Как следует из Комментария к Кодексу, его основной автор Ж. Савари, выделил три обязательных правила ведения бухгалтерского учета:

- обязательное документирование всех хозяйственных фактов и при-
дание документам юридической силы при судебных разбирательствах;
- инвентаризация имущества;
- самоинформирование предпринимателей о делах.

«Совершенный купец» Ж.П. Савари в целом представляет собой пособие для торговцев как вести дело. Как и книги знаменитых предшественников (Б. Котрульи, Л. Пачоли и др.), «трактат Савари» не мог обойтись без бухгалтерского учета. Савари был талантливым торговцем, организатором производства и, конечно, юристом. И, это заметно, все положения книги рассматриваются через призму права. Это не случайно, так как «Совершенный купец» не обычный трактат, а комментарий к Кодексу. «Совершенный купец» (в редакции, которая использовалась для нашего перевода) состоит из двух книг. Первая книга состоит из 41 главы, вторая включает 26 глав.

По мнению Савари, человек, который намеривается заниматься торговлей, должен знать три вещи: возраст, с которого можно заниматься торговлей; необходимый для торговца капитал; место, где купцы создадут свое предприятие. Он подробно описывает все нюансы открытия торгового дела. Он отмечает, что необходимо, чтобы торговцы знали, что с того момента, как они начнут заниматься торговлей на свой счет, они приобретут репутацию полноправных торговцев в занятии Коммерцией *только после двадцати лет от роду*. ... Молодые люди при первых шагах, которые они сделают, чтобы войти в коммерцию, должны знать, что именно от них зависит их хорошее или плохое финансовое состояние, а для этого они должны рассмотреть две вещи. Первая, каким должен быть их фонд капитала, чтобы иметь возможность производить расчеты в их предприятии; так как они не должны осуществлять сделки, превосходящие их силы; потому что это была бы неосторожность, которая привела бы их к краху в короткое время...

Савари уделяет особое внимание вопросам подбора компаньонов, формированию капитала, обеспечению его достоверности, правильной регистрации в договорах, гарантии его сохранности и целевого использования. Вторая вещь, которую молодые люди должны принять во внимание, когда они вступают в коммерцию, это место, где они создадут свое предприятие, так как есть такие места, которые больше, чем другие подходят для некоторых видов товаров. В рекомендациях по открытию предприятия Савари предстает как великий организатор производства, правовед и экономист в одном лице.

Вторая группа проблем, поставленных в исследовании, относится к процедуре бухгалтерского учета, изложенной в рекомендациях Савари. Особое внимание уделено роли торговых книг в ведении купеческих дел, их формулам и назначению. Весьма важно установить тип бухгалтерии, применяемой в производстве Савари: простая или двойная.

В главе 33 «О порядке, которого должны придерживаться торговцы, имеющие значительную торговлю, в ведении своих дел, а также о способах, которыми они должны вести свои книги» автор четко разъяснил, для чего купцу необходимо вести учетные книги. После того, как молодые люди предпримут меры для организации своего предприятия и снимут дом для розничной торговли, первая вещь, которую они должны сделать, это выбрать порядок для ведения своих дел, чтобы избежать путаницы как в покупке, в расположении, так и в продаже товара, порядок в том, как вести книги, необходимые для их профессии, что они должны сделать, чтобы помешать тому, чтобы их обокрали их комиссионеры или слуги. ... Они должны помнить, что порядок это душа торговли, без которой она не может существовать, так как посредством хорошего порядка торговцы имеют полные знания всех дел: таким образом, они добиваются успеха более легко, чем когда живут в путанице...

После того, как магазины и лавки будут приведены в порядок, надо подумать о том порядке, в котором товары должны быть представлены в книгах, которые им будут необходимы. Они не могут обойтись без ведения книг, так как первая Статья третьего Раздела Ордонанса от месяца Марта 1673 г. гласит, что *негоцианты и торговцы, как оптовые, так и розничные, будут иметь книгу, которая будет содержать всю их торговлю, их обменные письма, их долги, активные и пассивные, а также деньги, использованные на расходы по их домам*. Эта статья является очень значительной для общества, так как есть недобросовестные торговцы, которые, будучи призванными в Юстицию, чтобы представить свои книги, к которым хотели обратиться для сравнения, утверждали, никаких книг не имеют, чтобы избежать приговора, и обычно те, кто терпит крах, говорят, что не имеют книг, чтобы спрятать свое положение и свой результат от своих кредиторов, или, если торговцы книги имеют, они не проставляют там все свои сделки, таким образом, что там ничего не узнаешь. Вот почему Его Величество исправил это злоупотребление Статьей, упомянутой выше.

Помимо того, что это важно для общественного интереса, чтобы негоцианты имели книги, для них самих это также выгодно, чтобы хорошо вести свои дела, так как если они имеют книги, которые содержат все их сделки, они будут их лучше знать, и, следовательно, будут торговать более осторожно в покупке, а также в продаже своего товара. Они будут знать, что они должны, и что им должны. Расход, который они будут делать каждый год, и если они посчитают, что перерасходовали в один год, они их урежут в следующий.

Далее Савари считает, даже если порядочные люди не в состоянии дать отчет о своих действиях, если они не могут дать объяснение своим потерям, а также представить свои книги, они могут считаться ложными банкротами и как таковые могут подлежать особому суду и быть приговоренными к смерти. Это соответствует Ордонансу, так как одиннадцатая Статья одиннадцатого раздела гласит, что *негоцианты и торговцы, как оптовые, так и розничные, а также банкиры, которые во время краха не представят свои Регистры и Журналы, подписанные и визированные, могут считаться ложными банкротами*. А Статья 12 того же раздела гласит, что *ложные банкроты* подлежат особому суду и наказываются смертью. Разъяснения и забота, с которыми Савари преподает урок молодым торговцам, не выглядят принуждением, но настолько убедительны и не вызывает сомнения, что кто-либо посмеет не прислушаться к ним.

Савари приводит перечень книг, которые, как правило, ведут торговцы и негоцианты: книги, которые должны вести те, кто занимается розничной торговлей драпа из золота, серебра, а также шелка, чтобы установить порядок в делах, должны быть в числе девять. В силу ограниченности текста реферата откажемся от описания и представления копий формуляров каждой книги. В работе дан подробный разбор каждой из них и исследованы взаимосвязи между ними.

Савари разъясняет, что он не изобрел книги, а видел у самых ловких торговцев тканями из золота, серебра и шелка, которые когда-либо занимались розничной торговлей, и которые сами вели большинство этих книг, чтобы всегда иметь перед глазами свои дела.... Очень важно, чтобы торговец сам вел основные книги не только для того, чтобы иметь перед глазами все свои дела, но и для того чтобы они велись точно. Здесь обращает внимание фраза «Я их не изобрел». Это действительно так и есть. Однако приведенное далее умение сочетать книги для разных целей (или десять, или три, или одна) — говорит о конструкторском таланте Савари.

Знакомство с перечнем книг, рекомендуемых Ж.П. Савари, позволяет обратить внимание на факт наличия в них терминов «Дебет» (по левую руку) и «Кредит» (по правую руку), характерных для двойной бухгалтерии. Попытаемся удостовериться в истинности нашего предположения.

Система торговых книг Савари включает 10 книг. На рис. 1 представлены информационные связи между ними. Рассмотрим рекомендованную Ж.П. Савари систему книг с позиций бухгалтерии (табл. 1).

Книга 1 «Книга покупок» предназначена для построчной регистрации каждого счета-фактуры. Итог по фактуре (по поставке) переносится в кредит «Книги по расчетам с поставщиками, отражая тем самым кредиторскую задолженность за поставку. По нашему мнению, говорить о наличии аналитических счетов нет оснований. Налицо применение метода накопления информации.

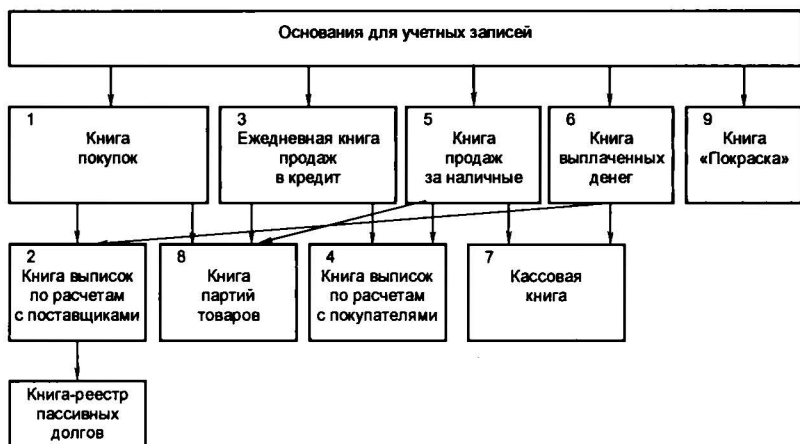


Рисунок 1 – Система торговых (учетных) книг, рекомендованных Ж.П. Савари¹

Книга 2 — регистр синтетического учета: по кредиту отражается задолженность перед поставщиком за поставку товаров, по дебету — погашение задолженности за счет средств кассы (книга 7), зарегистрированных в книге 6 «Книга выплаченных денег». Остаток кредиторской задолженности по датам и поставщикам отражается в «Книге-реестре пассивных долгов» (Савари она не пронумерована), которая в процедуре бухгалтерских записей не задействована и предназначена чисто для целей контроля платежной дисциплины. Данная вспомогательная книга могла бы претендовать на роль книги аналитического учета по поставщикам в разрезе дат погашения долгов, но Савари по тексту не предлагает делать проверку: суммарный показатель по поставщику (книга 2) равен сумме задолженности, распределенной по датам погашения (книга-реестр). Кроме того, Савари не пользуется другим видом контроля: сумма показателей задолженности по поставщикам равна сумме задолженности по срокам погашения. Следовательно, налицо отказ от постулата В.Ф. Паляя.

Книга 3 аналогична книге 1 и предназначена для первичной постатейной регистрации по количеству и сумме проданных в кредит товаров и накопления сумм дебиторской задолженности в разрезе поставщиков. По накопленным данным формируется дебет расчетов с покупателями в книге 4. Кредит книги 4 рассчитывается по каждому покупателю по данным книги 5 — «Книги продаж за наличные», в которой кроме покупок за наличные отражаются суммы, полученные от покупателей в покрытие товарного кредита.

¹ Составлен автором.

Таблица 1 – Характеристика книг, рекомендованных Ж.П. Савари²

Номер книги по Ж.П. Савари	Наименование книг	№№ страниц по Савари	Характеристики книг по:			
			способу регистрации	парафированию	ведению	назначению записи
1	Книга покупок	257	первичная	да	торговец	регистрация и накопление
2	Книга выписок по расчетам с поставщиками	257	сводная	нет	торговец	синтетическая
3	Ежедневная книга продаж в кредит	257	первичная	да	торговец	регистрация и накопление
4	Книга выписок по расчетам с покупателями	257	сводная	нет	торговец	синтетическая
5	Книга продаж за наличные	257—258	первичная	нет	подмастерье	регистрация и накопление
6	Книга выплаченных денег	258	первичная	нет	торговец	регистрация и накопление
7	Кассовая книга	258,	сводная	нет	торговец	синтетическая
8	Книга движения партий товаров	258—261	выборка	нет	торговец	аналитическая
9	Книга «Покраска»	258	первичная	нет	подмастерье	регистрация
—	Книга-реестр пассивных долгов	261—268	вторичная выборка	нет	торговец	аналитическая

Кроме того, по количественным показателям книг 1, 3 и 5 строится книга 8 — «Книга партий товаров». Как пишет Савари, эта книга также должна вестись по дебету и кредиту, чтобы знать счет товара, который купили в течение года. Правда, по дебету и кредиту отражаются не суммы приобретенных и проданных товаров, а их количества с указанием фолио счетов дебиторов, которым отпущены товары внутри партии.

Книга 7 «Кассовая» ведется на основании записей в книгах 5 и 6.

Анализ торговых (учетных) книг свидетельствует о том, что все рекомендации Савари ориентированы на простую бухгалтерию, и это позволяют усомниться во вкладе Ж.П. Савари в теорию двойной бухгалтерии, в его авторстве постулата взаимосвязи аналитического и синтетического учета.

Третья группа проблем посвящена теории многообразия балансов, основе построения статического и динамического баланса и экономического анализа балансов, дальнейшему развитию идей Савари и их забвению.

В 1673 г. с целью увеличения роли государства в экономической жизни, усиления гарантии общественного порядка, и защиты интересов кредиторов, а также в стремлении к эволюции торгового и ростовщического капитала, и в связи с ростом банковских операций возникла потребность в специальной регламентации профессиональной деятельности купцов, банкиров, маклеров и т.п. Кольбер, по указанию Людовика XIV, издает коро-

² Составлена автором

левский Ордонанс о торговле. Тем самым было положено начало созданию во Франции наряду с общими нормами, регулирующими имущественный оборот (гражданское право), обособленных норм торгового права.

Савари считал, что недостаточно обходиться в учете для всех целей одним балансом и предлагал дифференцированный подход: для исчисления прибыли (он называл его инвентарным); для оценки имущественного положения фирмы (фиктивной ликвидации); для выявления последствий действительного прекращения деятельности. В наши дни профессор Ж. Ришар дал первым двум балансам Савари современные названия: *динамический* и *статический*.

Ordnance не содержит предписаний по составлению отчетного баланса. Указывая на необходимость составления инвентарной описи, Ж. Савари в «Совершенном купце» напишет, что Его Величество посчитал, что порядок составления Описи настолько необходим торговцам, что ввел специальную Статью в Ордонанс от Марта 1673 г., которой *предписывается также всем Торговцам произвести в срок, равный шести месяцам, Опись под личной подписью всего их имущества движимого и недвижимого, а также их долгов активных и пассивных, которая будет проверяться, а также возобновляться каждые два года*. Кодекс не описывал процедуру учета и возможные модели ведения учета. Основные рекомендации содержались в «Совершенном купце»

Различие между требованиями Кодекса и рекомендациями Комментария состоит в том, что первый устанавливал законодательную норму предупреждения банкротства и устранения с рынка реальных банкротов, второй, кроме законодательных предписаний, удовлетворял положения менеджмента — расчет финансового результата. На рис. 2 схематично представлена теория многообразия баланса с учетом рекомендаций Савари.

С точки зрения Кодекса, на первое место в системе балансов следует поставить баланс фиктивной ликвидации, построенный по инвентарной описи. Кодекс носит государственный, а не локальный (отдельного торговца, купца или предприятия) характер. Цель Кодекса: установление в стране законного экономического порядка — *банкроту не место на рынке!* В Кодексе ни слова не сказано о необходимости формирования баланса эффективности вложений капитала (финансового результата), и, скорее всего, его никто не строил.

В то же время Савари выступает истинным управленцем. Он считает, что торговец проводит опись своего имущества, чтобы знать понес ли он убытки или получил прибыль *с момента начала своего дела, или с момента последней инвентаризации*. Следовательно, для Савари как правоведа достаточно баланса фиктивной ликвидации, но он всегда остается управленцем. По этой причине он в главе 33 подчеркивает, что нет разницы, какое назначение имеет инвентаризация (с момента начала своего дела, или с момента последней инвентаризации), всегда надо «знать понес ли он убыт-

ки или получил прибыль». Естественно, для Савари баланс эффективности вложения капитала (финансового результата) всегда на первом месте.

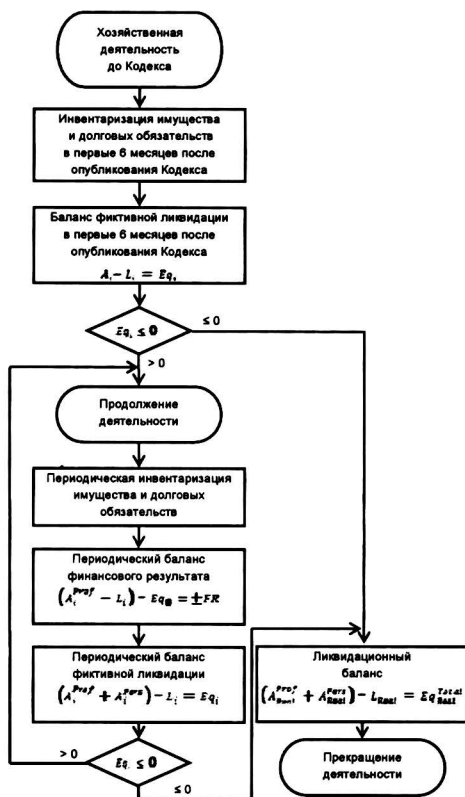


Рисунок 2 – Схематическое представление теории многообразия балансов³

В случае недостаточности имущества для покрытия долговых обязательств деятельность субъекта хозяйствования прекращается и строится ликвидационный баланс. На рис. 2 представлен монтаж реальной системы балансов Савари во взаимосвязи с инвентарной описью, в табл. 2 предложен перевод системы балансов.

³ Составлен автором

ГЛ. XXXIX. *Формуляр Описи для всех Торговцев*

СТР. 348

Баланс настоящей описи.

Л 10023. 1.

В дебете всего объема товаров, активных долгов, которые мне должны (или нам должны, в случае если имеется общество), а также денег, находящихся в кассе, представленных в настоящей описи

В кредите в качестве пассивных долгов, которые я должен (или которые мы должны), содержащиеся в настоящей описи В качестве моего основного капитала (или нашего общества на такой-какой день. Л 5411. 1. 1 в качестве остатка настоящей описи, признаваемого прибавкой, которую Господь сообразовал мне дать, (или нам дать), начиная с первого дня сентября 1672 и по сегодняшний день 1 сентября 1673.

Л 35434. 2.1.

Л 20000.

Л 5411. 1.1.

Л 35434. 2.1.

Движимое.

Десять унций серебряной посуды по 28 Л 280.
Ливров за унию, Л 4480.
Мое движимое имущество, пригодное для мебелировки, по оценке Л 4200.

Недвижимое.

Дом, расположенный в таком-то месте, по оценке, Л 15000.
Сумма, которую составляет все мое имущество, Л 54914. 2.1.
из чего недвижимые пассивные долги, предназначенные перечисленным в настоящей Описи Л 10023. 1.
Исходя из этого все мое имущество составляет Л 44891. 1.1.

1. ⁴ Составлен автором на основании перевода страниц книги *Savary, J., Le parfait négociant ou instruction générale pour ce qui regarde le commerce ... et l'application des ordonnances chez Louis Billart...*; avec le privilège du ROY. (Reproduction en fac simile de la 1ère édition par Klassiker der Nationalökonomie, Allemagne, 1993).

Следующий весьма важный вопрос, поставленный Савари в главе 38, это оценка товаров (профессионального имущества). Савари совершенно не интересуется возможная цена продажи товаров, которая может завышать или занижать прибыль, прибыль, которой еще нет в реальности. Главный его вклад состоит в рекомендации оценивать товарные запасы по себестоимости, тогда «при их продаже прибыль будет отражена в балансе в следующем периоде» в виде притока денежных средств или дебиторской задолженности покупателей, превышающего себестоимость проданных товарных запасов.

Савари допускает только три исключения относительно оценки по себестоимости:

- цена товара может быть оценена ниже себестоимости, если ее снизил производитель или упали оптовые цены;
- снижены цены на устаревший товар;
- значительно понижены цены на поврежденный или негодный для продажи товар.

В вопросе оценки личного имущества в балансе фиктивной ликвидации нет и не может быть другой стоимости, как цена возможной продажи, так как данный баланс строится, чтобы «успокоить кредиторов».

Новшества Савари привели к выводу, что он посоветовал тем, кто имеет свое дело вести его двумя отдельными стадиями:

- во-первых, составить баланс финансового результата, где только учитываются профессиональные активы, а поскольку они еще не проданы, оцениваются по себестоимости;

- во-вторых, построить статический бухгалтерский баланс (баланс «состояния имущества»), добавив к первому отчету любые непрофессиональные активы (личные), оцененные по текущей рыночной стоимости.

Первый тип отчета необходим для измерения результата; второй — для установления возможности покрытия долгов в случае банкротства. Другими словами, первый нужен, по мнению Ж. Ришара, чтобы избежать банкротства (бухгалтерский баланс, как профилактика), а второй, для того чтобы быть уверенными, что кредиторам будут возмещены долги в случае банкротства (бухгалтерский баланс как спасение).

Взгляды Ж.П. Савари на необходимость составления нескольких балансов оказали значительное влияние на континентальную Европу. Однако на практике его система представлялась сложной и не была реализована. Толкователи его идей упростили их и воспользовались лишь одним аспектом его мысли, отдавая предпочтение одиночному бухгалтерскому балансу, который может быть или динамическим или нединамическим (статическим). В действительности, как это показано выше, Савари предложил три бухгалтерских отчета (динамический, статический и ликвидационный) и очевидно предложил это для того, чтобы соблюсти все требования Кодекса.

Таким образом, можно сделать вывод, что Ж. Савари обосновал и практически узаконил статическое направление в учете, введя обязательную процедуру периодического построения баланса по инвентарю, определил сроки проведения

инвентаризации (юридически — не реже одного раза в два года, а на практике — ежегодно) и состав имущества, включаемого в инвентарную опись. В XV—XVII вв. основной формой хозяйственной жизни выступало частное предпринимательство, где инвентаризация служила исключительно целям контроля. Кодекс не только продекларировал преемственность задачи обеспечения сохранности имущества, но и увязал инвентаризацию с задачей самоинформирования предпринимателей (удовлетворения информационных запросов собственников), выведя ее на передний план, превратив в информационную основу отчетности.

Для нашего исследования представляет интерес выявить влияние идей Ж.П. Савари, изложенных, по утверждению Ж. Ришара, «в первой книге о науке управления», в последующих регламентах континентальной Европы, и, конечно, Франции и Германии:

— Прусское земельное Уложение (1794 г.) — ALR (авторитетными исследователями здесь признаны Й. Бетге, М. Лион, Ф. Обербринкманн, Ж. Ришар, А. Тер Вен, Д. Шнайдер);

— Коммерческий кодекс Наполеона (1808 г.) (известны комментарии Дж.Б. де ла Порта, опубликованный в 1808 г., и современный Ж. Ришара).

Через 120 лет после Коммерческого Кодекса Франции Пруссия, стала второй страной в Европе, которая регламентировала правила ведения бухгалтерского учета. Ж. Ришар и другие исследователи видят в ALR прямое наследие или продолжение идей Ж.П. Савари.

Развитие торгового законодательства во времена Б. Наполеона связано с новым Коммерческим кодексом Франции 1808 г., сменившем Ордонанс Савари 1673 г. Кодекс рекомендовал каждому торговцу вести ежедневную операционную книгу, в которой должны отражаться все факты изменений активов, сведения о дебиторской и кредиторской задолженности, о приобретении товаров и т.д. В книге ежемесячно подсчитывались суммы, которые использовались для покрытия домашних расходов. В новом кодексе, получившем название «кодекса Наполеона», как и Кодексе Савари особое внимание уделено бухгалтерскому балансу по инвентарной описи. По утверждению большинства исследователей, в Кодексе 1808 г. содержится много пунктов, заимствованных из Кодекса 1673 г.

Как Савари в 1673 г., Г.Б. де ла Порт в 1808 г. подготовил Комментарий к Коммерческому кодексу Наполеона (в ALR такой комментарий отсутствовал). Де ла Порт анализирует статьи Кодекса одну за другой. Кодекс 1673 предполагал занесение в книгу только тех записей, которые касались торговли, Коммерческий Кодекс 1808 г. пошел значительно дальше. В нем говорится, что торговцу следует записывать в книгу «все, что он получает и все за что он платит» ... и «даже другие, не торговые акты». Де ла Порт поясняет, что «бухгалтерские книги должны отражать не только его коммерческую деятельность, но и личное *благосостояние торговца*, что является дополнительной гарантией для кредиторов».

Рассматривая Кодекс 1808 г. и Комментарий Де ла Порта, не трудно убедиться, что имеем дело с чисто статическим балансом. Законодательство при Наполеоне в какой-то мере свершило революцию в бухгалтерском учете, заменив оценку рыночной стоимостью с целью исчисления состояния торговца, в интересах кредиторов. Данное законодательство просуществовало во Франции до германской оккупации в 1940 г.

Отдельные положения Кодекса Савари 1673 г. содержатся в Прусском ALR 1794 г. и по своему содержанию ALR ближе к Кодексу Савари, чем французский Наполеона 1808 г. Кодекс Наполеона и Комментарий к нему Де ла Порта свидетельствуют о полном пренебрежении идеями Савари:

— полный отказ от учета по себестоимости и переориентация на текущую рыночную стоимость;

— забвение теории многообразия балансов, перевод баланса финансового результата во внутренний учет по усмотрению пользователей бухгалтерской информации;

— обязательное построение в интересах кредиторов статического баланса достаточности имущества для покрытия долговых обязательств.

В заключении приведены результаты и выводы, полученные в ходе исследования, которое направлено на установление истинных заслуг Ж.П. Савари в области развития бухгалтерии и влияния его идей на современную теорию и практику учета.

ПО РЕЗУЛЬТАТАМ ИССЛЕДОВАНИЯ ОПУБЛИКОВАНЫ СЛЕДУЮЩИЕ РАБОТЫ

Статьи в периодических научных изданиях, рекомендованных ВАК

1. Шихиди А.Г. Значение и роль бухгалтерских книг в XVII веке [Текст] / Шихиди А.Г. // Вектор науки ТГУ. №3(13). 2010. - 0,3 п.л.

2. Шихиди А.Г. Периодизация становления отчетности до балансов Жака Савари [Текст] / Шихиди А.Г. // Известия Орел ГТУ. Экономические и гуманитарные науки (ЭиГН) №9-2/215. 2009. - 0,43 п.л.

3. Шихиди А.Г. Перечень бухгалтерских книг, рекомендованных Ж.П. Савари в «Совершенном купце» [Текст] / Шихиди А.Г. // Вектор науки ТГУ. №1(15). 2011. - 0,24 п.л.

4. Шихиди А.Г. Значение учения Жака Савари для развития бухгалтерского учета [Текст] / Кутер М.И., Гурская М.М., Шихиди А.Г. // Международный бухгалтерский учет. №31(181). 2011. - 1,0 п.л., авторских 0,3 п.л.

5. Шихиди А.Г. Значение учения Жака Савари для развития бухгалтерского учета (окончание) [Текст] / Кутер М.И., Гурская М.М., Шихиди А.Г. // Международный бухгалтерский учет. №32(182). 2011. - 1,25 п.л., авторских 0,42 п.л.

6. Шихиди А.Г. Завершение эпохи Жака Савари [Текст] / Кутер М.И., Гурская М.М., Шихиди А.Г. // Международный бухгалтерский учет. №34(184). 2011. - 1,6 п.л., авторских 0,53 п.л.

7. Шихиди А.Г. Что позволил увидеть перевод «Совершенного купца?» [Текст] / Кутер М.И., Гурская М.М., Шихиди А.Г. // Известия Орел ГТУ. Экономические и гуманитарные науки (ЭиГН). №2. 2010. - 0,68 п.л., авторских 0,23 п.л.

8. Шихиди А.Г. Что позволил увидеть перевод «Совершенного купца?» (окончание) [Текст] / Кутер М.И., Гурская М.М., Шихиди А.Г. // Известия Орел ГТУ. Экономические и гуманитарные науки (ЭиГН). №3(218). 2010. - 0,5 п.л., авторских 0,2 п.л.

Статьи, монографии и тезисы докладов, опубликованные по теме диссертации

9. Шихиди А.Г. Правовое регулирование учета — Коммерческий кодекс Франции [Текст] / Шихиди А.Г. // Актуальные проблемы учета, экономического анализ и финансово-хозяйственного контроля деятельности коммерческих организаций: Матер. IV Межд. науч.-практ. конф.: в 2 ч. Воронеж: ВГУ, 2011. Ч.1. - 0,17 п.л.

10. Шихиди А.Г. Роль Жака Савари в развитии бухгалтерского учета во Франции: Бухгалтерский учет: прошлое, настоящее, будущее [Текст] / Шихиди А.Г. // материалы междунар. науч. конф. Краснодар: Кубанский гос. ун-т; Просвещение-Юг, 2010. - 0,2 п.л.

11. Шихиди А.Г. О необходимости ведения книг, по мнению Жака Савари [Текст] / Шихиди А.Г. // Актуальные проблемы учета, экономического анализ и финансово-хозяйственного контроля деятельности коммерческих организаций: Матер. III Межд. науч.-практ. конф. посвящ. 50-летию экон. фак-та ВГУ: в 2 ч. Воронеж: ВГУ, 2010. Ч.1. - 0,17 п.л.

12. Шихиди А.Г. Важное значение торговых книг предложенных в комментарии к коммерческому кодексу Франции 1673 года [Текст] / Шихиди А.Г. // Современные проблемы методологии и организации бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита в условиях перехода на МСФО и МСА: Сб. науч. Статей II Межд. науч.-практ. конф. студентов, молодых ученых и преп. Ставрополь: СевКавГТУ, 2010. - 0,2 п.л.

13. Шихиди А.Г. Современное прочтение теории многообразия балансов Жака Савари [Текст] / Кутер М.И., Гурская М.М., Шихиди А.Г. // Актуальные проблемы и инновации в экономике, управлении, образовании, информационных технологиях: материалы международной научной конференции, 12—15 мая 2009 г., Ставрополь-Кисловодск. Выпуск 5, том II, Ставрополь. - 0,36 п.л., авторских 0,1 п.л.

14. Шихиди А.Г. Периодизация формирования балансовой отчетности [Текст] / Кутер М.И., Гурская М.М., Шихиди А.Г. // Информационно-аналитическое обеспечение управления: история и современность. Часть II. — М.: Финансовая академия, 2009. - 0,8 п.л., авторских 0,26 п. л.

Зарубежные публикации

15. Шихиди А.Г. Теория многообразия балансов Жака Савари — один из ключевых моментов развития бухгалтерского учета [Текст] / Кутер М.И., Гур-

ская М.М. Шихиди А.Г. // Business Analysis, Accounting, Taxes and Auditing. Proceedings of International Conference. Tallinn, November 6—7, 2008. - 0,7 п.л., авторских 0,23 п.л.

16. Shikhidi A.G. The Theory of Savary Jacques's Balance Diversity — the Studies Confirmed Over Hundred Years [Текст] / Kuter M.I., Gurskaya M.M., Shikhidi A.G. // The 2009 American Accounting Association Annual Meeting, August 15, 2009, New York, NY, USA. Program and abstracts. - 0,1 п.л., авторских 0,03 п.л.

17. Shikhidi A.G. The Theory of Savary Jacques's Balance Diversity — the Studies Confirmed Over Hundred Years [Текст] / Kuter M.I., Gurskaya M.M., Shikhidi A.G. // The 2009 American Accounting Association Annual Meeting, August 15, 2009, New York, NY, USA. последнее обращение 30.10.2011. - 0,1 п.л., авторских 0,03 п.л.

18. Shikhidi A.G. J.Savary's commentary to the Ordonnance — the important landmark of the bookkeeping development [Текст] / Kuter M.I., Gurskaya M.M., Shikhidi A.G. // XII Congreso internacional sobre innovacionen en docencia e investigacion en ciencias economico administrativas, Queretaro, Oro, Mexico, Octubre 28, 29 y 30 de 2009, электронный ресурс. - 1,2 п.л., авторских 0,4 п.л.

19. Shikhidi A.G. J. Savary's Commentary — the historical aspects in development of the accounting reporting [Текст] / Kuter M.I., Gurskaya M.M., Shikhidi A.G. // The 2nd Balkans Middle East Countries Conference on Auditing and Accounting History, 15-18 September 2010, Istanbul? Turkey. - 1,1 п.л., авторских 0,55 п.л.

Печать цифровая. Бумага офсетная. Гарнитура «Таймс».

Формат 60х84/16. Объем 1,0 уч.-изд.-л.

Заказ № 2394. Тираж 150 экз.

Отпечатано в КМЦ «КОПИЦЕНТР»

344006, г. Ростов-на-Дону, ул. Суворова, 19, тел. 247-34-88
